

# MỐI QUAN HỆ GIỮA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ, QUẢN TRỊ DOANH NGHIỆP, MÔI TRƯỜNG KINH DOANH VÀ ĐẶC ĐIỂM DOANH NGHIỆP

## *EFFECTS OF CORPORATE GOVERNANCE, BUSINESS ENVIRONMENT AND FIRM CHARACTERISTIC ON THE ADOPTION OF MANAGERIAL ACCOUNTING*

Huỳnh Quang Linh<sup>1</sup>, Dương Thị Tuyết Anh<sup>2</sup>, Nguyễn Thị Thanh Thủy<sup>3</sup>,  
Nguyễn Thị Phúc<sup>4</sup>, Nguyễn Thị Mỹ Ân<sup>5</sup>, Cô Hồng Liên<sup>6</sup>

**Tóm tắt** – Một mặt, mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp phụ thuộc vào cấu trúc quản trị; mặt khác, nó cũng phụ thuộc vào môi trường kinh doanh và đặc tính doanh nghiệp. Tuy nhiên, cho đến nay, mối quan hệ nhân quả từ cấu trúc quản trị, môi trường kinh doanh và đặc tính doanh nghiệp đến mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp chưa được kiểm chứng thực nghiệm tại Việt Nam. Đề tài nghiên cứu này được thực hiện nhằm kiểm tra đồng thời sự ảnh hưởng của cấu trúc quản trị, môi trường kinh doanh và đặc tính doanh nghiệp vào mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Công trình nghiên cứu này áp dụng phân tích độ tin cậy, phân tích nhân tố khám phá và phân tích hồi quy để xử lý dữ liệu. Kết quả nghiên cứu cho thấy rằng cấu trúc quản trị, môi trường kinh doanh và đặc tính doanh nghiệp đồng thời ảnh hưởng đến mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

**Từ khóa:** *kế toán quản trị, cấu trúc quản trị, môi trường kinh doanh, đặc tính doanh nghiệp.*

**Abstract** – *On the one hand, the adoption of managerial accounting in business is determined by corporate governance; on the other hand, it is also dependent on business environment and firm characteristic. Nonetheless, so far the causal relationships from corporate governance, business environment and firm characteristic to the adoption of managerial accounting in business*

*have not been empirically explored in Vietnam. This research is conducted to investigate the simultaneous effects of corporate governance, business environment and firm characteristic on the adoption of managerial accounting in business. This study employs reliability analysis, exploratory factor analysis and regression analysis to deal with the data. The findings indicate that, corporate governance, business environment and firm characteristic concurrently affect the adoption of managerial accounting in business.*

**Keywords:** *managerial accounting; Corporate governance; Business environment; Firm characteristic.*

### I. ĐẶT VẤN ĐỀ

Theo Nhâm Phong Tuấn và Nguyễn Anh Tuấn [1], cấu trúc quản trị đang trở thành chủ đề nóng trong các cuộc thảo luận của các cơ quan của chính phủ và các sở ban ngành, đặc biệt khi Chính phủ cam kết thúc đẩy quá trình cổ phần hóa. Yếu tố quan trọng để nâng cao năng lực cạnh tranh cho các doanh nghiệp là minh bạch hóa tài chính và tính trách nhiệm của nguyên lý quản trị hiệu quả. Thêm vào đó, cấu trúc quản trị cũng được xem như một chất xúc tác trong dài hạn để thay đổi tư duy kinh doanh của người Việt Nam. Qua đó, nó giúp đáp ứng tốt hơn đòi hỏi của các nhà đầu tư nước ngoài và nền kinh tế toàn cầu. Ở khía cạnh khác, kế toán là một bộ phận quan trọng của hệ thống công cụ quản lý kinh tế tài chính. Vì vậy, để kế toán có thể phát huy đầy đủ chức năng thông tin và kiểm tra phục vụ cho nhà quản trị, mỗi doanh nghiệp phải

<sup>1,2,3,4,5,6</sup>Khoa Kinh tế - Luật, Trường Đại học Trà Vinh  
Ngày nhận bài: 18/01/17, Ngày nhận kết quả  
bình duyệt: 02/03/17, Ngày chấp nhận đăng: 12/03/17

xây dựng cho mình một hệ thống kế toán hoàn chỉnh gồm cả kế toán tài chính và kế toán quản trị [2]. Trong đó, kế toán quản trị chuyên thực hiện việc xử lý và cung cấp các thông tin kế toán nhằm phục vụ cho việc thực hiện các chức năng của nhà quản trị như hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra và ra quyết định. Điều đó góp phần khắc phục những thiếu sót, tồn đọng và thực hiện các khâu đột phá trong sản xuất kinh doanh nhằm chiếm lĩnh thị trường, cuối cùng là nâng cao hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh. Với vai trò và chức năng quan trọng của kế toán quản trị như đã nêu, các doanh nghiệp cần có nhận thức đầy đủ về kế toán quản trị và có kế hoạch vận dụng công cụ này vào công tác quản lý doanh nghiệp [3]. Tuy nhiên, việc áp dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp lại phụ thuộc vào nhiều yếu tố và điều kiện kinh doanh khác nhau của doanh nghiệp.

Một nghiên cứu của Huynh [4] đã đề nghị và chứng minh rằng, giữa cấu trúc quản trị và mức độ áp dụng kế toán quản trị có mối liên kết tương hỗ với nhau rất phức tạp; trong đó, cấu trúc quản trị đầu tiên là nguyên nhân quyết định mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp; các nghiên cứu [5], [6] lập luận rằng mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp thì phụ thuộc vào cả yếu tố môi trường kinh doanh và đặc tính doanh nghiệp. Ở Việt Nam, kế toán quản trị còn khá mới mẻ, cụ thể công tác kế toán quản trị mới xuất hiện tại Việt Nam mở đầu là khi Luật Kế toán đưa ra khái niệm về kế toán quản trị, mặc dù nó đã xuất hiện từ lâu ở những nước phát triển [7]. Tuy nhiên, qua thực tế nghiên cứu và khảo sát một số doanh nghiệp ở Việt Nam hiện nay, công tác kế toán quản trị bước đầu đã nhận được sự quan tâm của ban lãnh đạo doanh nghiệp; nhưng có thể nhận thấy, vẫn còn nhiều tồn tại cụ thể làm cản trở việc tổ chức và áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp này [3]. Mặt khác, Sulaiman và cộng sự [8] nhấn mạnh rằng, vẫn còn thiếu những nghiên cứu thực nghiệm về hệ thống kế toán quản trị tại các nền kinh tế đang phát triển Đông Nam Á, trong đó có Việt Nam, và cần phải có những nghiên cứu về mức độ áp dụng các hệ thống kế toán quản trị tại đây. Hơn thế nữa, Doan và cộng sự [7] cho rằng, số lượng các nghiên cứu về hệ thống kế toán quản trị tại Việt Nam còn rất khiêm tốn,

và gợi ý các học giả nên tiến hành thêm nhiều nghiên cứu về hệ thống kế toán quản trị tại nước này. Tuy nhiên tại Việt Nam cho đến nay, dường như chưa có công trình nghiên cứu nào về vai trò của cấu trúc quản trị, môi trường kinh doanh và đặc tính doanh nghiệp đối với mức độ áp dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp được tiến hành. Vì vậy, nghiên cứu sự ảnh hưởng của cấu trúc quản trị, môi trường kinh doanh và đặc tính doanh nghiệp đến mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp là một công trình nghiên cứu rất có ý nghĩa đối với các doanh nghiệp ở Việt Nam.

## II. KHUNG NGHIÊN CỨU

Ajibolade và cộng sự [9] xem kế toán quản trị như là công cụ quản lý cung cấp cả thông tin tài chính và phi tài chính cho doanh nghiệp. Các thông tin này sẽ giúp cho các nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh chính xác hơn. Theo Kaplan [10], các kế toán quản trị được xem như là một phần của hệ thống quản lý doanh nghiệp. Vai trò của chúng là cung cấp thông tin hữu ích phục vụ cho việc ra kế hoạch quản lý và kiểm soát nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh. Thêm vào đó, một nghiên cứu của Lucas [11] cho rằng, kế toán quản trị là công cụ rất hữu ích cung cấp thông tin chính xác đầy đủ cho việc hoạch định và quản lý hoạt động kinh doanh trong môi trường kinh doanh đầy năng động hiện nay. Dựa theo quan điểm của các tác giả trên, chúng tôi xác định mức độ áp dụng công cụ kế toán quản trị trong doanh nghiệp cho nghiên cứu này, là chừng mực mà doanh nghiệp chọn và thực hiện công cụ kế toán quản trị trong doanh nghiệp của họ. Đó là: (1) lập dự toán ngân sách (KTQT1), (2) phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận (KTQT2), (3) phân tích biến động chi phí (KTQT3), (4) phân tích chi phí dựa trên công việc (KTQT4), (5) ứng dụng hệ thống quản lý chất lượng (KTQT5) và (6) ứng dụng mô hình thể điểm cân bằng (KTQT6). Ở khía cạnh khác, Mayer [12] định nghĩa cấu trúc quản trị là những cơ chế, quy định mà thông qua đó doanh nghiệp được điều hành và kiểm soát. Còn theo Cadbury [13], cấu trúc quản trị xác định quyền hạn và trách nhiệm giữa những thành viên khác nhau trong công ty, bao gồm các cổ đông, hội đồng quản trị, ban giám đốc, ban kiểm soát và các

bên có quyền lợi khác. Trong một nghiên cứu của Cassell [14], cấu trúc quản trị được đánh giá dựa trên ba tiêu chí: (1) thành phần của Ban giám đốc (CTQT1), (2) thành phần của Ban giám soát (CTQT2) và (3) tính kiêm nhiệm của Chủ tịch hội đồng quản trị (CTQT3). Salvato và Melin [15] xác nhận rằng, sự phân quyền quản lý cho các giám đốc độc lập có bằng cấp chuyên môn xuất sắc và kinh nghiệm làm việc tốt sẽ làm tăng cấp độ chính thức các văn bản sử dụng trong doanh nghiệp. Các giám đốc độc lập thường phải báo cáo định kỳ và đột xuất cho hội đồng quản trị và các cổ đông chính. Vì vậy, họ phải áp dụng các công cụ quản lý quy chuẩn để kiểm soát hiệu quả các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp [16]. Mặt khác, Christine và cộng sự [17] đã thực hiện một nghiên cứu về cấu trúc quản trị và kế toán quản trị, có đề nghị rằng, cần phải thiết lập một đơn vị riêng biệt để phụ trách kế toán quản trị trong doanh nghiệp, nơi mà các công cụ kế toán quản trị chính thức được áp dụng. Kết quả nghiên cứu của họ cho thấy rằng, mức độ chuyên nghiệp của các giám đốc độc lập có mối quan hệ với mức độ áp dụng các công cụ kế toán quản trị phức tạp. Thêm vào đó, Agrawal và Chadha [18] đã tìm ra bằng chứng về khả năng chỉnh sửa các báo cáo kế toán tài chính tại những doanh nghiệp có thành phần ban giám đốc và ban giám soát là đại đa số chuyên gia độc lập là thấp hơn các doanh nghiệp khác. Bằng chứng này là phù hợp với lập luận rằng, các giám đốc độc lập có khuynh hướng áp dụng các công cụ kế toán quản trị chính quy, mà chúng cho ra các báo cáo tài chính trung thực hơn. Hơn nữa, tính kiêm nhiệm của tổng giám đốc và chủ tịch hội đồng quản trị có vai trò quan trọng tác động đến mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Những lập luận trên đã giúp chúng tôi đi đến giả thuyết rằng:

*Giả thuyết 1: Cấu trúc quản trị quyết định mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*

Bên cạnh mối quan hệ giữa cấu trúc quản trị và mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp, môi trường kinh doanh và đặc tính doanh nghiệp cũng được xem là nhân tố có vai trò quyết định mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp như. Duncan [19] định nghĩa môi trường kinh doanh như là một biến ngữ cảnh quan trọng liên quan đến khách hàng, nhà cung cấp, đối thủ

đối thủ cạnh tranh, vấn đề kinh tế xã hội và công nghệ. Theo Miles và cộng sự [20], môi trường kinh doanh được xác định bởi khả năng dự đoán điều kiện kinh doanh của doanh nghiệp. Thêm vào đó, Miller [21] đã phân loại môi trường kinh doanh thành 6 thành tố. Đó là (1) chính sách chính phủ (MTKD1), (2) tình trạng kinh tế (MTKD2), (3) nguồn lực được sử dụng trong doanh nghiệp (MTKD3), (4) nhu cầu và thị trường sản phẩm (MTKD4), (5) mức độ cạnh tranh (MTKD5) và (6) trình độ công nghệ (MTKD6). Để thiết lập mối quan hệ giữa môi trường kinh doanh và mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp, thuyết tình huống (the contingency theory) về kế toán quản trị được sử dụng. Thuyết tình huống về kế toán quản trị nhấn mạnh vai trò của yếu tố tình huống đối với mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp [22]. Bên cạnh đó, Galbraith [23], liên quan đến thuyết tình huống, đã cho rằng không có phương cách tốt nhất để tổ chức doanh nghiệp và các cách tổ chức là hiệu quả khác nhau. Tương tự, Waterhouse và Tiessen [24], [25] đã gợi ý rằng không có một công cụ quản lý nào là tốt nhất cho mọi loại hình doanh nghiệp. Họ cũng đề nghị rằng môi trường kinh doanh của doanh nghiệp là yếu tố quyết định công cụ quản lý nào là thích hợp cho doanh nghiệp đó. Bên cạnh đó, Horngren [26] đã chứng minh rằng mức độ áp dụng công cụ quản lý được xác định bởi môi trường kinh doanh nơi doanh nghiệp đang hoạt động. Dựa vào thuyết tình huống về kế toán quản trị, Gordon và Miller [22], [27] cho rằng, kế toán quản trị đóng một vai trò quan trọng trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Tuy nhiên, việc áp dụng chúng lại phụ thuộc vào các yếu tố tình huống, chẳng hạn như là môi trường kinh doanh bên ngoài và đặc tính bên trong doanh nghiệp. Theo thuyết tình huống về kế toán quản trị, nếu nhà quản lý đối mặt với môi trường kinh doanh không ổn định thì họ có khuynh hướng chọn công cụ kế toán quản trị thích hợp với môi trường kinh doanh đó, nhằm mục đích giúp doanh nghiệp tồn tại và phát triển bền vững. Hơn thế nữa, Haldma và Laats [28] nhận định rằng môi trường kinh doanh có mối quan hệ cùng chiều với mức độ áp dụng kế toán quản trị. Tương tự, Ajibolade và cộng sự [9], Ibadin và Imoisili [5] cũng tìm ra bằng chứng thống kê về mối quan hệ thuận chiều giữa mức

độ áp dụng kế toán quản trị và môi trường kinh doanh. Các nghiên cứu này xem tầm quan trọng của tính thay đổi môi trường kinh doanh như là yếu tố môi trường bên ngoài của doanh nghiệp khi giải thích mức độ áp dụng các công cụ quản lý trong doanh nghiệp. Vì vậy, chúng ta có thể đi đến giả thuyết sau:

*Giả thuyết 2: Mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp phụ thuộc vào môi trường kinh doanh*

Đặc tính doanh nghiệp, theo Rogers [29] định nghĩa, là sự tập quyền quản lý, sự chuẩn hóa quản lý, tính phụ thuộc lẫn nhau giữa các bộ phận trong doanh nghiệp và quy mô doanh nghiệp. Sau đó, Breen và cộng sự [30] hợp nhất quy mô doanh nghiệp, sự tăng cường thông tin và loại ngành kinh doanh thành biến đặc tính doanh nghiệp. Hơn nữa, Sankaran và Kouzmin [31] định nghĩa đặc tính doanh nghiệp là một biến bao gồm các thành phần như quy mô doanh nghiệp, loại ngành kinh doanh và tính phụ thuộc lẫn nhau giữa các bộ phận trong doanh nghiệp. Dựa vào những định nghĩa trên, nghiên cứu này xem đặc tính doanh nghiệp gồm các thành phần sau: quy mô doanh nghiệp (DTDN1), mức độ phụ thuộc lẫn nhau giữa các bộ phận trong doanh nghiệp (DTDN2) và loại ngành kinh doanh (DTDN3). Wierenga và Ophuis [32] trong một nghiên cứu “Các công cụ hỗ trợ ra quyết định marketing: chấp nhận, sử dụng và hài lòng”, đã cho rằng đặc tính doanh nghiệp ảnh hưởng đến quyết định chấp nhận công cụ thông tin quản lý trong doanh nghiệp bởi các nhà quản lý. Thêm vào đó, Chenhall và Morris [33] đề nghị rằng, có một mối quan hệ mạnh giữa đặc tính doanh nghiệp và mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Đối với ngữ cảnh công nghệ thông tin, Chen và Fu [34] tìm ra bằng chứng rằng đặc tính doanh nghiệp sẽ xác định khuynh hướng chấp nhận công nghệ thông tin trong doanh nghiệp. Trong khi đó, theo Mellahi và Eyuboglu [35], đặc tính doanh nghiệp là một yếu tố rất quan trọng thúc đẩy các nhà quản lý tăng cường khả năng áp dụng hệ thống quản lý chất lượng trong doanh nghiệp. Một năm sau đó, Haldma và Laats [28] đã thực hiện nghiên cứu về “Các nhân tố tình huống ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất chế tạo tại Estonia”. Và nghiên cứu này của Haldma và

Laats [28] đã đề nghị mối quan hệ giữa đặc tính doanh nghiệp và mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Tiếp theo đó, Warwood và Roberts [36] nhấn mạnh vai trò của đặc tính doanh nghiệp trong việc thúc đẩy mức độ áp dụng hệ thống quản lý chất lượng trong doanh nghiệp. Tương tự như Haldma và Laats [28], Al-Omiri và Drury [37] cũng xác nhận rằng mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp là khác nhau, tùy thuộc vào đặc tính doanh nghiệp. Theo sau họ, Abdel-Kader và Luther [38] cho rằng có sự ảnh hưởng của đặc tính doanh nghiệp vào mức độ áp dụng hệ thống quản lý trong doanh nghiệp; trong khi, Masrek [39] cho biết rằng đặc tính doanh nghiệp và mức độ áp dụng hệ thống thông tin quản trị trong doanh nghiệp có quan hệ thuận với nhau. Hơn thế nữa, Nitaya và cộng sự [6] lập luận rằng mức độ chấp nhận và sử dụng chương trình kế toán quản trị trong doanh nghiệp thì phụ thuộc vào đặc tính doanh nghiệp. Dựa vào những quan điểm trên, chúng tôi có thể đề xuất giả thuyết rằng:

*Giả thuyết 3: Mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp phụ thuộc vào đặc tính doanh nghiệp*

### III. PHƯƠNG PHÁP THU THẬP VÀ XỬ LÝ DỮ LIỆU

Số liệu sử dụng trong đề tài là số liệu sơ cấp được thu thập từ một cuộc điều tra bằng bảng câu hỏi. Cuộc điều tra được tiến hành với đối tượng phỏng vấn là 385 doanh nghiệp. Theo Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc [40], với độ tin cậy 95% và sai số thống kê 5%, cỡ mẫu tính được là 384,16. Từ kết quả trên, cỡ mẫu được xác định là 385 quan sát. Các doanh nghiệp được chọn theo phương pháp chọn mẫu ngẫu nhiên từ danh sách các doanh nghiệp niêm yết trên các thị trường chứng khoán Việt Nam. Tại mỗi doanh nghiệp được chọn, chúng tôi tiến hành phỏng vấn một quản lý cấp cao liên quan đến công việc kế toán và quản lý doanh nghiệp. Để đảm bảo số phiếu khảo sát thu hồi đáp ứng đầy đủ thông tin cần thiết cho nghiên cứu và đạt đủ cỡ mẫu, nghiên cứu này tiến hành khảo sát 450 doanh nghiệp. Cuối cùng, chỉ có 395 cuộc khảo sát thành công và đáp ứng yêu cầu về thông tin cho các phân tích trong nghiên cứu này, con số này đáp ứng được cỡ mẫu yêu cầu 385.

Đề tài nghiên cứu sử dụng 4 nhân tố chính để phân tích, 18 biến quan sát. Nhân tố cấu trúc quản trị gồm 3 biến quan sát (CTQT1, CTQT2, CTQT3) như đã thảo luận ở phần trên. Thành phần của ban giám đốc (CTQT1) được đánh giá dựa vào tỷ lệ của số thành viên độc lập bên ngoài của ban so với tổng số thành viên của ban; thành phần của ban giám soát (CTQT2) được đánh giá dựa vào tỷ lệ của số thành viên độc lập bên ngoài của ban so với tổng số thành viên của ban; tính kiêm nhiệm của chủ tịch hội đồng quản trị (CTQT3) được đánh giá dựa vào tính kiêm nhiệm của chủ tịch hội đồng quản trị và tổng giám đốc; các thang đo này đã được đề nghị bởi Cassell [14] với 2 mức độ. Nhân tố môi trường kinh doanh gồm 6 biến quan sát (MTKD1, MTKD2, MTKD3, MTKD4, MTKD5, MTKD6) như đã đề cập ở phần trên; các biến quan sát này được đo lường theo thang đo 5 mức độ: từ “Luôn luôn dự báo được”, “Dễ dàng dự báo được”, “Khá dễ dự báo được”, “Khá khó dự báo được” đến “Rất khó dự báo được” đối với các thành phần của môi trường kinh doanh được đề nghị bởi Miles và cộng sự [20] và Miller [21]. Nhân tố mức độ áp dụng kế toán quản trị gồm 6 biến quan sát (KTQT1, KTQT2, KTQT3, KTQT4, KTQT5, KTQT6) như đã thảo luận ở phần trên; các biến quan sát này được đo lường bằng thang đo 5 mức độ: từ “Chưa bao giờ xem xét áp dụng”, “Quyết định không áp dụng”, “Có quan tâm đến việc áp dụng”, “Đã dự định sẽ áp dụng” đến “Đã áp dụng” các công cụ kế toán quản trị được dựa theo các nghiên cứu của Ajibolade và cộng sự [9], Kaplan [10] và Lucas [11]. Nhân tố đặc tính doanh nghiệp gồm 3 biến quan sát (DTDN1, DTDN2, DTDN3) đã được đề cập ở phần trên. Quy mô doanh nghiệp (DTDN1) được đánh giá 3 mức độ, theo tiêu chí của Nghị định số 56/2009/NĐ-CP (2009) [41]. Mức độ phụ thuộc lẫn nhau giữa các bộ phận trong doanh nghiệp (DTDN2) được đánh giá theo 3 mức độ: từ “Công việc được phân công riêng lẻ cho các phòng ban”, “Công việc chuyển từng tự qua các phòng ban theo một chiều” đến “Công việc công việc chuyển qua các phòng ban theo quan hệ tương hỗ” dựa vào nghiên cứu của Sankaran và Kouzmin [31]. Loại ngành kinh doanh (DTDN3) được đánh giá theo đề nghị của Sankaran và Kouzmin [31] với 3 mức, đó là “Ngành sản xuất”,

“Ngành sản xuất kết hợp với dịch vụ” và “Ngành dịch vụ”.

Sau khi thu thập dữ liệu, chúng tôi tiến hành phân tích dữ liệu bằng phần mềm SPSS 18. Đầu tiên, chúng tôi tiến hành kiểm tra mức độ tin cậy của bộ dữ liệu vừa thu thập bằng kỹ thuật phân tích độ tin cậy và kỹ thuật phân tích nhân tố khám phá. Phân tích độ tin cậy là kỹ thuật được sử dụng để thống kê tính thích hợp của các biến quan sát đại diện cho biến chính mà chúng cấu thành nên. Trong khi đó, phân tích nhân tố khám phá được thực hiện để kiểm tra tính phù hợp giữa các nhân tố. Sau đó, chúng tôi kiểm tra các giả thuyết trong đề tài nghiên cứu bằng kỹ thuật phân tích hồi quy. Phân tích này dùng để kiểm tra tính phù hợp của mô hình hồi quy và các giả thuyết thống kê được ủng hộ hay bác bỏ bởi bộ dữ liệu thu thập được.

#### IV. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

Sau khi được xử lý, dữ liệu được đưa vào phân tích độ tin cậy. Thủ tục phân tích độ tin cậy được sử dụng để phân tích thống kê tính thích hợp của các biến quan sát đại diện cho biến chính mà chúng cấu thành nên. Bảng 1 trình bày kết quả từ phân tích độ tin cậy. Những con số trong Bảng 1 chỉ ra rằng, hệ số tương quan biến - tổng của các biến quan sát trong thang đo đều  $> 0,5$ . Điều này chứng tỏ rằng, các biến quan sát trong một thang đo là tương đồng nhau [42]. Thêm vào đó, kết quả Cronbach's Alpha cho thấy, các thành phần của thang đo đều đạt hệ số tin cậy cao và tốt, đó là lớn hơn 0,7 [42]. Tất cả 18 biến quan sát đều đáp ứng yêu cầu về độ tin cậy. Vì vậy, tất cả chúng được đưa vào kỹ thuật phân tích nhân tố khám phá để kiểm tra tính phù hợp giữa các nhân tố. Kỹ thuật phân tích nhân tố khám phá cho ra kết quả ở Bảng 2, với các hệ số nhân tố nhỏ hơn 0,35 không hiển thị.

Số liệu trong Bảng 2 chứng minh rằng, kỹ thuật phân tích nhân tố khám phá đã nhóm các biến quan sát lại thành 4 nhân tố chính, phù hợp với khung lý thuyết ban đầu. Cụ thể, biến “Cấu trúc quản trị” bao gồm 3 biến quan sát, biến “Môi trường kinh doanh” cấu thành từ 6 biến quan sát, biến “Đặc tính doanh nghiệp” được cấu trúc từ 3 biến quan sát; trong khi đó, biến “Kế toán quản trị” được tạo thành từ 6 biến quan sát. Tất cả 18 biến quan sát đều có hệ số nhân tố lớn hơn 0,5,

Bảng 1. Phân tích độ tin cậy

Nhân tố	Biến quan sát	Tương quan biến - tổng	Conbach Alpha	Số biến quan sát
Cấu trúc quản trị	CTQT1	0,521	0,736	3
	CTQT2	0,534		
	CTQT3	0,670		
Môi trường kinh doanh	MTKD1	0,703	0,878	6
	MTKD2	0,698		
	MTKD3	0,642		
	MTKD4	0,669		
	MTKD5	0,703		
	MTKD6	0,693		
Đặc tính doanh nghiệp	DTDN1	0,766	0,885	3
	DTDN2	0,801		
	DTDN3	0,766		
Kế toán quản trị	KTQT1	0,683	0,889	6
	KTQT2	0,690		
	KTQT3	0,675		
	KTQT4	0,766		
	KTQT5	0,830		
	KTQT6	0,611		

điều này thỏa mãn độ hội tụ của từng yếu tố [42]. Thêm vào đó, sự chênh lệch giữa hệ số nhân tố của một biến quan sát với nhân tố chính và với các nhân tố còn lại là lớn hơn 0,3, điều này đáp ứng được độ phân kỳ giữa các nhân tố [42]. Hệ số biến thiên chung của tất cả các biến quan sát đều lớn hơn 0,5, do đó, chúng đều thỏa mãn điều kiện của kỹ thuật phân tích nhân tố khám phá [42]. Giá trị Sig. là 0,000, nhỏ hơn 1% và hệ số KMO = 0,842 lớn hơn 0,7. Điều này chứng minh kỹ thuật phân tích nhân tố khám phá cho bộ dữ liệu nghiên cứu phù hợp và đạt mức ý nghĩa thống kê ở mức 1%. Tất cả các tiêu chí trên cho thấy rằng, bộ dữ liệu sử dụng cho nghiên cứu này thỏa mãn mức độ tin cậy theo yêu cầu. Sau khi bộ dữ liệu sử dụng cho đề tài này đảm bảo thỏa mãn mức độ tin cậy theo yêu cầu thống kê, chúng tiếp tục được phân tích bằng kỹ thuật phân tích hồi quy để kiểm chứng các giả thuyết đề xuất trong đề tài nghiên cứu. Trước khi thực hiện phân tích hồi quy, phân tích tương quan giữa các biến trong mô hình được thực hiện để kiểm tra hiện tượng đa cộng tuyến. Phân tích này cho ra kết quả ở Bảng 3. Ma trận tương quan cho thấy rằng, các biến trong mô hình nghiên cứu có hệ số tương quan lẫn nhau dao động từ 0,092 đến 0,421; trong đó, các biến độc lập tương quan nhau với các hệ số là 0,092 và 0,127 tại mức ý nghĩa thống kê lần lượt là 10% và 5%. Điều này chứng tỏ rằng dữ liệu nghiên cứu của chúng tôi không xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến [43]. Thêm vào đó từ

kết quả phân tích hồi quy, dựa vào đồ thị phân dư theo các giá trị biến phụ thuộc (không trình bày trong bài viết), ta thấy giá trị phân dư bình phương theo các giá trị biến mức độ áp dụng kế toán quản trị là ổn định và không thay đổi. Điều này chứng tỏ rằng dữ liệu phân tích trong công trình nghiên cứu này không gặp hiện tượng phương sai thay đổi. Tương tự, phân tích hồi quy cũng cho ra hệ số Durbin-Watson là 0,1644, nằm trong khoảng từ  $(d_U = 1.625)$  đến  $(4 - d_U = 2.375)$ , với mức ý nghĩa là 1%. Vì vậy, chúng ta có thể kết luận rằng dữ liệu phân tích trong mô hình nghiên cứu không gặp phải hiện tượng tự tương quan.

Mối quan hệ giữa biến phụ thuộc và các biến độc lập từ phân tích hồi quy được cho ở Bảng 4. Kết quả này chứng tỏ rằng, hệ số xác định  $R^2$  bằng 0,212. Điều này có nghĩa rằng, các biến “Cấu trúc quản trị”, “Môi trường kinh doanh” và biến “Đặc tính doanh nghiệp” giải thích được 21,2% sự biến đổi của mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Hệ số F của mô hình bằng 34,992 với mức ý nghĩa tại 1%, điều này xác nhận rằng mô hình nghiên cứu của đề tài phù hợp tại mức ý nghĩa thống kê 1%. Bảng 4 cũng minh chứng rằng, sự ảnh hưởng của biến “Cấu trúc quản trị” và “Đặc tính doanh nghiệp” lên mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp tại mức ý nghĩa thống kê là 1%, với các hệ số ảnh hưởng lần lượt là 0,989 và 0,147; trong khi đó, “Môi trường kinh doanh” ảnh hưởng đến

Bảng 2. Phân tích nhân tố khám phá

Nhân tố	Biến quan sát	Hệ số nhân tố				Hệ số biến, thiên chung
		1	2	3	4	
Cấu trúc quản trị, (CTQT)	CTQT1				0,779	0,640
	CTQT2				0,743	0,602
	CTQT3				0,836	0,758
Môi trường kinh doanh, (MTKD)	MTKD1		0,781			0,650
	MTKD2		0,785			0,636
	MTKD3		0,728			0,567
	MTKD4		0,785			0,620
	MTKD5		0,794			0,659
	MTKD6		0,786			0,634
Đặc tính doanh nghiệp, (DTDN)	DTDN1			0,864		0,804
	DTDN2			0,891		0,836
	DTDN3			0,868		0,796
Kế toán quản trị, (KTQT)	KTQT1	0,756				0,615
	KTQT2	0,747				0,631
	KTQT3	0,765				0,622
	KTQT4	0,812				0,720
	KTQT5	0,891				0,807
	KTQT6	0,734				0,545
Số biến quan sát		6	6	3	3	$\sigma=18$
KMO						0,842
Sig.						0,000

Bảng 3. Ma trận tương quan

	KTQT	CTQT	MTKD	DTDN
KTQT	1	0,421***	0,178***	0,214***
CTQT	0,21***	1	0,092*	0,127**
MTKD	0,178***	0,092*	1	0,356***
CTQT	0,214***	0,127**	0,356***	1

\*\*\*, \*\*, \*: Mức ý nghĩa thống kê lần lượt là 1%, 5% và 10%

mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp tại mức ý nghĩa thống kê là 5%, với hệ số ảnh hưởng là 0,077. Các kết quả từ kỹ thuật phân tích hồi quy tuyến tính ủng hộ các giả thuyết trong đề tài nghiên cứu; đó là mức độ áp dụng “Kế toán quản trị” trong doanh nghiệp bị quyết định bởi “Cấu trúc quản trị”, sự thay đổi của “Môi trường kinh doanh” và “Đặc tính doanh nghiệp”.

Các kết quả từ phân tích hồi quy tuyến tính trên đi đến một đề xuất rằng, mối quan hệ giữa “Cấu trúc quản trị”, “Môi trường kinh doanh”, “Đặc tính doanh nghiệp” và “Kế toán quản trị” và được biểu thị bằng phương trình hồi quy như sau đây: **“Mức độ áp dụng kế toán quản trị” = 2,562 + 0,989\*“Cấu trúc quản trị” + 0,077\*“Môi trường kinh doanh” + 0,147\*“Đặc tính doanh nghiệp”**. Từ phương trình hồi quy này, chúng ta có thể khẳng định rằng, “Cấu trúc

Bảng 4. Hệ số hồi quy tuyến tính

Biến phụ thuộc	Biến giải thích	Hệ số	Sai số chuẩn	t
Kế toán quản trị	Hằng số	2,562	0,148	17,340***
	CTQT	0,989	0,113	8,739***
	MTKD	0,077	0,039	1,993**
	DTDN	0,147	0,055	2,673***
R <sup>2</sup>		0,212		
F/P <sub>value</sub>		34,992/0,000		

\*\*\*, \*\*: Mức ý nghĩa thống kê lần lượt là 1%, 5% và 10%

quản trị” là nhân tố tác động mạnh nhất đến mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp; trái lại, sự thay đổi của “Môi trường kinh doanh” là nhân tố ít ảnh hưởng lên mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhất. Kết quả nghiên cứu của đề tài này nhất quán với các kết quả nghiên cứu đã được công bố của các tác giả trước đây.

## V. KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý

“Đặc điểm doanh nghiệp”, “Cấu trúc quản trị” và “Môi trường kinh doanh” là những nhân tố quan trọng quyết định mức độ áp dụng “Kế toán quản trị” trong doanh nghiệp. Tuy nhiên, ở Việt Nam cho đến nay, hầu như chưa có công trình

nghiên cứu nào phân tích về các mối quan hệ này tại các doanh nghiệp. Vì vậy, công trình nghiên cứu này tập trung nghiên cứu mối quan hệ nhân quả giữa cấu trúc quản trị, môi trường kinh doanh, đặc tính doanh nghiệp và mức độ áp dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp; trong đó, cấu trúc quản trị, môi trường kinh doanh và đặc tính doanh nghiệp là các tác nhân có ảnh hưởng đến mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Công trình nghiên cứu này áp dụng các kỹ thuật thống kê như phân tích độ tin cậy, phân tích nhân tố khám phá và phân tích hồi quy tuyến tính để xử lý và đánh giá sự ảnh hưởng của các nhân tố đến mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu của đề tài này nhất quán với kết quả của các nghiên cứu trước đây ở nước ngoài về mối quan hệ nhân quả giữa cấu trúc quản trị, môi trường kinh doanh, đặc tính doanh nghiệp và mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

Kết quả nghiên cứu từ công trình này sẽ đóng góp thêm kiến thức mới về mối quan hệ nhân quả đồng thời từ cấu trúc quản trị, môi trường kinh doanh và đặc tính doanh nghiệp đến mức độ áp dụng kế toán quản trị, và giúp cho các học giả nghiên cứu về quản lý và kế toán cũng như lãnh đạo chính quyền các cấp liên quan ở Việt Nam có một sự hiểu biết sâu sắc và tổng quát hơn về mối quan hệ nhân quả giữa “Đặc điểm doanh nghiệp”, “Cấu trúc quản trị”, “Môi trường kinh doanh” và mức độ áp dụng “Kế toán quản trị” trong doanh nghiệp. Từ đó, kết quả của đề tài sẽ giúp các nhà quản đưa ra một số chính sách hữu ích và thiết thực nhằm tăng cường áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

Thêm vào đó, công trình nghiên cứu này cũng đóng góp kiến thức quý báu về kế toán quản trị và các nhân tố liên quan cho các nhà quản trị doanh nghiệp. Điều này giúp họ hiểu biết hơn về điều kiện để nâng cao mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Cụ thể, các nhà quản trị doanh nghiệp nên chọn những hệ thống kế toán quản trị và mức độ áp dụng các hệ thống này phù hợp với cấu trúc quản trị của doanh nghiệp. Đồng thời, các nhà quản trị cũng phải xem xét đặc tính của doanh nghiệp để chọn mức áp dụng kế toán quản trị tương ứng. Hơn nữa, các nhà quản trị doanh nghiệp cần tìm hiểu kỹ lưỡng về môi trường kinh doanh của doanh nghiệp mình

để mà quyết định chọn công cụ cũng như mức áp dụng kế toán quản trị thích hợp. Nếu các nhà quản trị thực hiện phù hợp những vấn đề này sẽ đem lại vị thế và duy trì được hiệu quả kinh doanh cao nhất cho doanh nghiệp mình. Bên cạnh những đóng góp quý báu, công trình nghiên cứu này vẫn còn một số hạn chế như hệ số R<sup>2</sup> quá thấp tại mức 0,212 thể hiện mức độ giải thích của mô hình nghiên cứu chỉ đạt 21,2%. Vì vậy, các nghiên cứu về lĩnh vực này trong tương lai nên đưa thêm các biến giải thích khác vào mô hình nghiên cứu nhằm tăng mức độ giải thích của mô hình.

#### TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Nhâm Phong Tuấn, Nguyễn Anh Tuấn. Quản trị công ty: Vấn đề đại diện của các công ty đại chúng Việt Nam. *Journal of Science - VNU (Chuyên san kinh tế và kinh doanh)*. 2013;29(1):1–10.
- [2] Chenhall R H, Langfield Smith K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a system approach. *Accounting, Organizations and Society*. 1998;23(3):243–264.
- [3] Phùng Lệ Thủy. Bàn về việc áp dụng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam. *Tạp chí Nghiên cứu Khoa học Kiểm Toán*. 2013;.
- [4] Huynh Q L. The Mutual Relationship Between Corporate Governance and Management Accounting: Which Occurs First? *American Journal of Applied Sciences*. 2015;12(6):403–410.
- [5] Ibadin P O, Imoisili O. Organization Contexts and Management Accounting System Design: Empirical Evidence from Nigeria. *International Journal of Current Research*. 2010;10(1):64–73.
- [6] Nitaya W, Isada K, Sirirat R, Worachatr C. Factors Affecting Adoption of GL Module of Oracle and SAP Accounting Programs, Thammasat Business Journal. *Journal of Business Administration*. 2010;10:38–52.
- [7] Doan N P A, Nguyen D T, , Mía L. Western management accounting practices in Vietnamese enterprises: Adoption and perceived benefits. *Pacific Accounting Review*. 2011;23(2):142 – 164.
- [8] Sulaiman M B, N ANN, Alwi N. Management accounting practices in selected Asian countries: A Review of the Literature. *Managerial Auditing Journal*. 2004;19(4):493–508.
- [9] Ajibolade S O, Arowomole S S A, Ojikutu R K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and companies' performance in Nigeria. *International Journal of Academic Research*. 2010;2(1):195–201.
- [10] Kaplan R S. Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*. 1983;58(4):686–705.



- [11] Lucas M. Standard costing and its role in today manufacturing environment. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Account.* 1997;75(4):32–35.
- [12] Mayer F. *Corporate Governance, Competition, and Performance, in Enterprise and Community: New Directions in Corporate Governance.* Deakin S, Hughes A, editors. Oxford, UK: Blackwell Publishers; 1997.
- [13] Cadbury A. *The Cadbury Committee Reports: Financial Aspects of Corporate Governance.* London: Burgess Science Press; 1992.
- [14] Cassell C, Giroux G A, Myers L A, Omer T C. The effect of corporate governance on auditor-client realignments. *Auditing J Practice Theory.* 2012;31(1):167–188.
- [15] Salvato C, Melin L. Creating value across generations in family-controlled businesses: The role of family social capital. *Family Bus. Rev.* 2008;21(1):259–275.
- [16] Cromie S, Stephenson B, Monteith D. The management of family firms: An empirical investigation, *Int. Small Bus J.* 1995;13(1):11–34.
- [17] Christine D BFD, Christine M. Corporate governance and management accounting in family firms: does generation matter. *International Journal of Business Research.* 2011;11(1):29–38.
- [18] Agrawal A, Chadha S. Corporate governance and accounting scandals, *J. Law Economics.* 2005;48(1):371–406.
- [19] Duncan R B. Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly.* 1972;17(3):313–327.
- [20] Miles R E, Snow C C, Meyer A D, Coleman H J. Organizational Strategy, Structure, and Process. *The Academy of Management Review.* 1978;3(3):546–562.
- [21] Miller K D. Industry and country effects on managers' perceptions of environmental uncertainties. *Journal of International Business Studies.* 1993;24(4):693–714.
- [22] Gordon L A, Miller D. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society.* 1976;1(1):59–69.
- [23] Galbraith J R. *Designing Complex Organizations.* USA: MA: Addison-Wesley; 1973.
- [24] Waterhouse J, Tiessen P. A contingency framework for management accounting system. *Accounting Organization and Society.* 1978;3(1):65–76.
- [25] Fisher J. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature.* 1995;14:24–53.
- [26] Horngren C T. *Cost accounting: A managerial emphasis.* 5th ed. Prentice-Hall, USA: New Jersey; 1982.
- [27] Hayes D C. Contingency Theory of Management Accounting. *The Accounting Review.* 1977;52(1):22–39.
- [28] Haldma T, Laats K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research.* 2002;13(1):379–400.
- [29] Rogers E M. *Diffusion of Innovations.* 4th ed. New York: Free Press; 1995.
- [30] Breen J, Sciulli N, Calvert C. *The Use of Computerised Accounting Systems in Small Business.* 16th Annual Conference of Small Enterprise Association of Australia and New Zealand. 2003;.
- [31] Sankaran S, Kouzmin A. *Diffusion of Knowledge Management Systems: Mission Definitely Possible,* Emerald Group Publishing. Free Press; 2005.
- [32] Wierenga B, Ophuis P A M O. Marketing decision support systems: Adoption, use, and satisfaction. *International Journal of Research in Marketing.* 1997;14:275–290.
- [33] Chenhall R H, Morris D. The Impact of Structure, Environment, an Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review.* 1986;61:16–35.
- [34] Chen X D, Fu L S. IT adoption in manufacturing industries: differences by company size and industrial sectors: The case of Chinese mechanical industries. *Technovation.* 2001;21:649–660.
- [35] Mellahi K, Eyuboglu F. Critical factors for successful total quality management implementation in Turkey: Evidence from the banking sector. *Total Quality Management.* 2001;12(6):745–756.
- [36] Warwood S, Roberts P. A Survey of TQM Success Factors in the UK. *Total Quality Management & Business Excellence.* 2004;15(8):1109–1117.
- [37] Al-Omiri M, Drury C. A Survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research.* 2007;18(1):399–424.
- [38] Abdel-Kader M G, Luther R G. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review.* 2008;40(1):2–27.
- [39] Masrek M N. Determinants of Strategic Utilization of Information Systems: A Conceptual Framework. *Journal of Software.* 2009;4(6):591–598.
- [40] Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc. *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS.* Hà Nội: Nhà xuất bản Hồng Đức; 2008.
- [41] Nghị định số 56/2009/NĐ-CP. *Nghị định của Chính phủ về trợ giúp phát triển DNNVV.* Hà Nội; 2009.
- [42] Hair J F, Black W C, Babin B J, Anderson R E, Tatham R L. *Multivariate Data Analysis, Ed.* New Jersey; 2010.
- [43] Kennedy P. *A Guide to Econometrics.* 3rd ed. Cambridge, MA, USA: MIT Press; 1992.